



関西学院大学リポジトリ

Kwansei Gakuin University Repository

個人所得税のイロージョンの計測

著者	鈴木 健司
雑誌名	経済学論究
巻	73
号	1
ページ	29-49
発行年	2019-06-20
URL	http://hdl.handle.net/10236/00028163

個人所得税のイロージョンの計測

Measurement of Erosion in the Individual Income Tax

鈴木 健 司

This paper measures the erosion of income tax. The income tax erosion is a phenomenon in which tax revenue to be collected is not actually collected. It affects the ability to raise income tax revenue. This paper also analyzes the change in erosion caused by the change in income tax system. The analysis results show that the erosion has become smaller in the high-income class as the tax rate has been revised.

Kenji Suzuki

JEL : H20, H24

キーワード：所得税制、税収のイロージョン、所得控除、税額控除

Keywords : income tax system, tax erosion, tax deduction, tax credit

I はじめに

近年、所得税制の改正がこれまでになくなされるようになった。特に、給与所得控除や、各種所得控除、そして税率の改正である。これらの改正は税負担の公平を図ることや、社会・経済政策的な目標の達成をすることが目的である。しかしながら、近年の所得税制の改正は、所得税収入の増加に結びつくものが多い。また、所得税制の改正は、近年注目されている租税支出の議論とも大きく関連する。租税支出は政府の直接支出と同様の効果をもつことから、租税支出の計測は政策効果の評価から関心がもたれている。

本稿では、租税支出の政策効果を検討するのではなく、租税支出そのものを計測することを目的とする。すなわち、租税支出とされている所得税収入のイロージョン (income tax erosion) を計測し、包括的所得税 (comprehensive

income tax、以下 CIT とする)のもとで、どれだけの所得税収入のイロージョンが存在しているのかを、所得階級別に計測する。所得税収入のイロージョンはまた、所得税の税収調達能力の議論とも関連する。近年、経済環境や労働力人口の減少から所得税収入の減少が指摘されているが、所得税制の変更によっても所得税収入は増減する。本稿では、現行の所得税制のもとでのイロージョンの他に、所得税制の変更によりイロージョンの変化についても分析を行う。

わが国の所得税収入のイロージョンや類似の計測は数多くあるが、代表的な研究は石 [1979] によるものである。本稿でも石の研究に依拠して 2017 年度の所得税収入のイロージョンを計測する。まず、II で、2 つの所得税収入のイロージョンを説明し、さらに所得税収入のイロージョンと租税支出の関連について説明する。次に、III で課税ベースからのイロージョンを計測し、IV で課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンを計測する。V では近年の所得税制の改正による所得税収入のイロージョンの変化を分析する。そして、VI では、本稿での計測や分析から得られた結果をまとめる。

II 所得税収入の 2 つのイロージョン

所得税収入のイロージョンとは、所得税制度で認められた課税方法において、徴税されるべき税収が実際には徴収されないことをいう。したがって、イロージョンは脱税 (tax evasion) とは異なった概念である。

石 [1979] は、所得税収入のイロージョンを 2 つのタイプにわけて分析している。すなわち、課税ベースからのイロージョンと課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンである。

わが国の所得税は、収入から必要経費などを控除した所得に各種所得控除を差し引くことで課税ベース (課税所得) を算出し、それに税率を乗じた後に税額控除を差し引いて税額を算出する。ここで、課税ベースが所得控除の範囲や水準によって浸食され、本来徴税されるべき税収が実際には徴収されない現象を指摘することができる。これが課税ベースからのイロージョンである。もっとも、課税ベースを決定づける所得控除は、税負担の公平を図ることや、社会・経済政策的な目標を達成するために設けられている制度であるので、所

得控除による課税ベースが浸食されて生じる所得税収入のイロージョンが直ちに問題になるとは言えない。しかしながら、全ての所得控除が税負担の公平を満たすようなものではないかもしれないし、社会・経済政策的な目標を上手く達成せしめないことも考えることができる。もし、そうであるなら、課税ベースからのイロージョンは問題を引き起こすことになる。

また、所得税収入のイロージョンには、課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンも考えることができる。このタイプのイロージョンには、特定の所得にかかる税の優遇策などがあげられる。特定の所得にかかる税を優遇することの本来的な趣旨が社会・経済政策的な目標を達成せしめるためにあるのなら、イロージョンは問題にならないかもしれない。しかし、このタイプのイロージョンもまた、税負担の公平や社会・経済政策的な目標に合致しないのであれば問題になる。

つまり、所得税収入のイロージョンが問題となるのは、イロージョンの要因が税負担の公平に資するものであるか、あるいは社会・経済政策的な目標を達成せしめるものであるかということになる。このことは、政府が行う政策の租税減免を通じた支出、すなわち租税支出と同じように捉えることができる¹⁾。租税支出は租税制度に組み込まれた各種の免除や控除、特別措置などであり、それは政府が政策を達成するための補助金や奨励金などの直接支出と同様の効果をもつと捉えられている。

租税支出を補助金や奨励金などの直接支出と同じように捉えるならば、当然、その数量的な大きさや、政策効果が問われることになる。しかし、租税支出を計測するためには、その範囲の決定において価値判断に委ねられるものがある。そのため、実際に租税支出を計測するためには、ある種の価値判断を前提におくことが必要になる。そこで、近年の租税支出の計測では、各種の免除や控除、そして特別措置についてとらえることが多い²⁾。

確かに、租税支出の計測においては、ある種の価値判断を前提とすることが

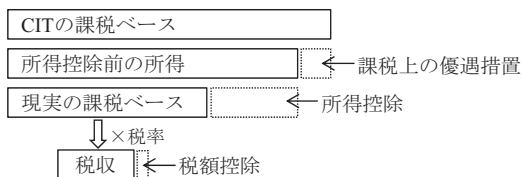
1) 租税支出は Surrey [1973] によって提唱された概念である。石 [1979]、上村 [2008]、横山 [2017] に詳しい。

2) 上村 [2008]

必要になる。所得税の場合だと、CIT の概念がその一つになるだろう。CIT が望ましい所得税であるかどうかについては議論の余地は十分にある。しかし、本稿では、所得税の税収調達能力について検討するという考えから、CIT の概念を用いて租税支出、すなわち所得税収入のイロージョンを計測する。所得税収入のイロージョンを計測することは、一方で租税支出の議論にある財政の透明性とも結びつき、税負担の公平を検討する上でも欠かせない。

本稿では、石 [1979] の研究に依拠して、課税ベースからのイロージョンと課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンを所得階級別に計測する。計測の手順に関しては、図 1 のように行う。

図 1 イロージョンの概念図



出所) 石 [1979] の p.30 の第 1.1 図を筆者が加工

CIT の課税ベースは統計データを使用して所得控除前の所得に除外項目と呼ばれる所得税制上の優遇措置や特定控除を加えることで計測する。所得控除前の所得や除外項目は統計データからそのまま数値を得るものがあるが、一部については数値をある種の仮定のもとで按分計算しなければならないものもある。また、石 [1979] が計測した時から、制度変更がなされたものや、使用するデータが変わったものがあるので、その点についても現在の制度やデータに置き換えて計測を行う。

III 課税ベースからのイロージョン

本節では、2017 年度度の所得税制において、所得控除前の所得や所得控除によって生じる課税ベースからのイロージョンを所得階級別に計測する。

主に使用する統計データは国税庁『申告所得税標本調査』（以下、『申告所得』とする）、『民間給与実態統計調査』（以下、『民間給与実態』とする）、そして『国税庁統計年報』（以下、『国税統計』とする）である。これらの統計データのうち、もっとも使用するの『申告所得』である。ただし、申告納税を行わなかった者については『申告所得』の対象外であるので、『民間給与実態』や『国税統計』などを適時使用する。

なお、『申告所得』と『民間給与実態』とでは所得階級が異なる。そこで、両統計データに共通している 100 万円以下から 2,000 万円超までの 12 階級に所得階級を統一している。特に断りを入れないかぎり使用した統計データは 2017 年度のものであるが、他の年のものを使用する場合にはその都度記述する。

1 所得控除前の所得の計測

わが国の所得税制度では所得の性格によって所得を 10 種類に区分している。また、全ての所得を合算して税額を算出する総合課税制度を原則としつつも、他の所得と合算しないで税額を算出する分離課税制度も認めている。さらに、徴税法によって納税者が自ら所得を申告して納税する申告納税制度や、所得の支払者によって納税が完結する源泉徴収制度がある。

課税ベースによるイロージョンの計測にあたって、10 種類の所得を申告納税（総合課税で申告納税するもの）、分離課税（申告分離、源泉分離）、そして源泉徴収の 3 つのカテゴリーにわけると。申告納税に該当するカテゴリーには、事業所得、不動産所得、一時所得、山林所得、譲渡所得のうち総合譲渡所得、雑所得がある。分離課税に該当するカテゴリーには、退職所得、利子所得、配当所得、譲渡所得のうち土地建物の譲渡所得、株式等の譲渡所得がある。そして、源泉徴収に該当するカテゴリーに該当するのは給与所得である。

申告納税のカテゴリーに含まれる所得は、『申告所得』からそのまま数値を得ることができる。また、分離課税のカテゴリーに含まれる分離短期・長期譲渡所得も『申告所得』からそのまま数値を得ることができる。しかし、退職所得、利子所得、配当所得、株式等の譲渡所得は『申告所得』にある数値をそのまま使うことができない。これらの所得については次のように計測した。

①退職所得

『国税統計』から退職所得として支払った額を所得階級別に按分した。

②利子所得

利子所得の総額は『国税統計』から得られるが、個人分と法人分の受取りの合計であるので、個人分だけを抽出する³⁾。

③配当所得

前述した利子所得と同じように個人分と法人分の受取りから個人分だけを抽出する。国税庁『会社標本調査結果（国税統計から見た法人企業の実態）』から法人企業数と会社形態別の数値がわかる⁴⁾。また日本取引所グループの web サイトより 2017 年度末の一部、二部、マザーズ、JASDAQ に上場している会社数がわかる。これらの会社数で『法人企業の実態』にある総資本金額を按分し、その按分した数値を使い『国税統計』にある配当所得をさらに按分する。最後に日本銀行『資金循環統計』から得た上場、非上場株式の個人（家計）所有比率で配当所得の個人受取り分を抽出した。

④株式等の譲渡所得

株式等の譲渡所得は『申告所得』の数値と『国税統計』の源泉徴収選択口座内調整所得金額等の数値を足し合わせた。

源泉徴収のカテゴリーに給与所得については、『民間給与実態』から民間給与についての数値を得ることができる。ただし、官公庁の給与所得については『国税統計』に総額しか記載されていない。そのため、官公庁給与については民間給与と所得階層別の分布が等しいと仮定し、民間給与と所得の階級値を使用して所得階層別に按分した。

以上のようにして求めた 2017 年度の所得控除前の所得は、286 兆 8,555 億

3) 抽出にあたっては日本銀行『資金循環統計』から得た個人（家計）所有比率を用いた。公債、社債、銀行預金、銀行以外の金融機関の預貯金の利子はそれぞれの所有比率を用いた。割引債の償還差益、特定公社債等の利子等（源泉徴収義務特例分）については、公債、社債、預金の平均所有比率を用いた。それ以外のものについては全て個人（家計）のものとした。

4) 本稿を執筆時において 2017（平成 29）年度のデータが公表されていなかったため、ここでは 2016（平成 28）年度のデータを使用した。

円であり、表1にまとめている。給与所得は所得控除前の所得のうち83.4%をしめていることがわかる。

表1 2017年度の所得控除前の所得

単位 10億円											
区分	申告納税の 6種類 A	分離課税の5種類の所得						給与所得			合計 K
		退職所得 B	利子所得 C	配当所得 D	分離短期・長期 譲渡所得 E	株式等の 譲渡所得 F	計 G	民間 H	官公庁 I	計 J	
100万円以下	285.0	0.3	8.6	25.1	4.2	6.4	44.5	3,384.2	427.4	3,811.6	4,141.1
200万円以下	1,546.5	3.7	29.4	23.3	20.8	20.2	97.5	9,748.8	1,231.2	10,980.0	12,623.9
300万円以下	1,988.5	14.2	40.5	42.7	37.4	31.4	166.2	19,719.5	2,490.4	22,209.9	24,364.6
400万円以下	1,684.2	38.7	42.7	54.0	49.2	37.2	221.9	30,401.9	3,839.5	34,241.4	36,147.5
500万円以下	1,355.4	57.3	42.3	64.6	59.9	42.1	266.2	32,706.0	4,130.5	36,836.5	38,458.1
600万円以下	1,064.8	95.7	38.9	74.8	65.4	44.9	319.6	27,264.3	3,443.3	30,707.5	32,091.9
700万円以下	857.9	98.7	42.9	82.2	69.7	48.6	342.1	20,218.1	2,553.4	22,771.5	23,971.5
800万円以下	686.9	110.3	42.3	79.4	71.7	47.5	351.2	15,936.8	2,012.7	17,949.5	18,966.7
1,000万円以下	1,020.8	242.8	60.3	149.9	147.1	92.2	692.3	20,851.1	2,633.3	23,484.4	25,197.5
1,500万円以下	1,527.6	525.1	158.7	353.5	357.0	200.2	1,594.5	19,243.5	2,430.3	21,673.8	24,795.9
2,000万円以下	925.3	520.3	130.9	390.8	317.9	165.8	1,525.7	5,836.7	737.1	6,573.8	9,024.9
2,000万円 超	3,180.5	6,851.8	1,186.9	6,874.5	3,514.5	5,976.3	24,404.0	8,405.9	1,061.6	9,467.5	37,052.0
合計	16,122.4	8,559.0	1,824.3	8,214.8	4,714.7	6,712.8	30,025.6	213,716.7	26,990.8	240,707.5	286,855.3

2 所得控除の計測

まず所得控除から計測する。『申告所得』から、雑損控除、医療費控除（セルフメディケーション税制による医療費控除含む）、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除（一般・個人年金・介護医療）、地震保険料控除、寄附金控除、障害者等控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、基礎控除、専従者控除の13種類の所得控除が得られるので、そのまま使用する。民間給与所得者の各種所得控除については、『民間給与実態』より直接得ることができる配偶者特別控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除（一般・個人年金・介護医療）、地震保険料控除は、記載された数値をそのまま使う。ただし、寄附金控除、雑損控除、医療費控除は記載がなされておらず、他の統計データを用いて計測することが困難なことから、本稿では割愛することにした。一方、基礎控除、配偶者控除、扶養控除、障害者等控除（寡婦、特別寡婦、寡夫、勤労学生控除などを含む）については、控除額が直接記載されていないであるが、対象人数と制度で規定された1人あたりの控除額から、次のようにして計測した。

①基礎控除

『民間給与の実態』より給与所得者の階級別人数に控除額を乗ずることで

求めた。

②配偶者控除

『民間給与実態』より控除適用人数のデータが得られる。掲載されているデータは、一般控除対象配偶者と老人控除対象配偶者に区分されており、それぞれ一般、障害者、同居特別障害者、非同居特別障害者別に控除の人数が掲載されている。これらの控除適用人数に控除額を乗ずることで求めた。

③扶養控除

扶養親族については、一般扶養親族、特定扶養親族、老人扶養親族（同居老親等、その他）、障害者、同居特別障害者、非同居特別障害者のそれぞれの控除適用人数を『民間給与実態』より得ることができる。これらの控除適用人数に控除額を乗ずることで求めた。

④障害者等控除

『民間給与実態』より、親族障害者（障害者及び同居・非同居の特別障害者）と本人控除の障害者、特別障害者の控除適用人数を得ることができる。また、掲載されているデータには本人控除として寡婦、特別寡婦、寡夫、勤労学生控除の適用人数も把握できる。ここではこれらの所得控除をまとめて障害者等控除として計算を行った。具体的にはこれらの控除適用人数に控除額を乗ずることで求めた。

⑤専従者控除

『申告所得』より所得階級別人数に控除額を乗ずることで求めた。

次に、給与所得控除を計測する。給与所得控除は厳密に言えば給与所得の経費の概算であるので所得控除には該当しない。しかし、本稿では給与所得控除も各種所得控除と同様に課税前所得から差し引かれるものとして捉え、所得控除同様に取り扱っている。

給与所得控除は統計データから直接得ることができない。そこで、民間給与所得者の場合は『民間給与実態』より民間給与所得者の給与額の階層別人数がわかるので、給与額をもとに制度にしたがって給与所得控除額を求めた。た

だし、給与額が 100 万円以下の階層は給与所得控除額の最低控除額 65 万円とし、給与額が 1,000 万円を越えると給与所得控除額の上限である 220 万円を適用した。こうして求めた給与所得控除額に各給与額の階層別人数を乗ずることとで全体の給与所得控除額を計測した。一方、官公庁の給与所得者については民間給与所得者のように各種所得控除額や給与額の階層別人数の統計データがない。そこで、石 [1979] と同様に民間給与所得者に適用される各種所得控除が同じ分布であると仮定して計測した。

以上のようにして、所得階級別の所得控除額の計測を行った。結果は表 2 にまとめているが、2017 年度の所得控除額は合計で 149 兆 1,231 億円である。

ここで、所得控除前の所得から所得控除によって、どれだけ課税ベースのイ

表 2 2017 年度度の所得控除

区分	雑損控除	医療費控除	社会保険料控除	小規模企業共済等掛金控除	生命保険料控除	地震保険料控除	寄附金控除	基礎控除	配偶者控除
	A	B	C	D	E	F	G	H	I
100万円以下	0.3	5.3	81.2	3.1	50.2	2.4	0.3	1,755.6	61.7
200万円以下	0.3	38.0	1,107.3	26.0	238.2	14.9	1.0	3,104.6	317.3
300万円以下	0.4	53.3	2,846.8	57.6	357.0	20.1	1.8	3,431.6	476.6
400万円以下	0.3	48.4	4,367.6	60.4	424.8	21.5	2.3	3,590.6	542.3
500万円以下	0.2	38.1	4,716.8	70.0	415.1	24.1	2.7	2,976.0	636.3
600万円以下	0.2	29.0	3,965.5	66.7	321.6	22.1	3.2	2,030.7	596.3
700万円以下	0.2	23.3	3,019.9	48.7	223.6	18.0	3.4	1,292.6	457.0
800万円以下	0.1	18.6	2,319.7	44.8	156.8	13.7	3.4	888.5	360.9
1,000万円以下	0.2	27.1	2,913.7	67.8	180.5	17.7	6.3	994.3	464.9
1,500万円以下	0.3	39.3	2,420.1	84.8	133.9	15.3	16.2	751.2	361.9
2,000万円以下	0.1	22.1	629.7	38.1	31.1	4.4	15.9	197.4	83.5
2,000万円 超	0.5	51.0	361.1	41.6	18.9	3.9	100.8	215.0	35.7
合計	3.1	393.5	28,749.4	609.6	2,551.7	178.1	157.3	21,228.1	4,394.4

区分	配偶者特別控除	扶養控除	障害者控除	本人控除等	給与所得控除	官公庁給与所得者の所得控除合計	専従者控除	合計
	J	K	L	M	N	O	P	Q
100万円以下	13.4	44.6	12.0	36.8	3,039.9	227.4	8.1	5,342.4
200万円以下	35.6	237.3	77.5	126.6	5,885.4	506.7	24.0	11,740.7
300万円以下	68.3	513.7	102.7	122.2	9,502.0	835.7	19.1	18,409.0
400万円以下	77.9	737.7	83.3	96.4	13,079.3	1,134.4	12.0	24,279.3
500万円以下	70.0	873.2	84.5	60.3	12,675.3	1,158.2	7.2	23,808.0
600万円以下	48.6	751.8	60.4	34.4	9,755.0	925.5	4.3	18,615.3
700万円以下	34.6	586.4	40.3	16.0	6,691.9	666.7	2.6	13,125.1
800万円以下	22.3	477.9	32.8	9.5	4,813.5	501.8	1.6	9,665.9
1,000万円以下	26.8	624.3	45.3	5.9	5,665.0	613.4	1.8	11,655.0
1,500万円以下	10.1	503.4	31.1	3.4	4,032.8	460.2	1.5	8,865.5
2,000万円以下		113.6	9.5	1.5	836.2	91.8	0.5	2,075.5
2,000万円 超		56.9	9.3		633.3	12.3	0.6	1,540.8
合計	407.6	5,520.8	588.7	513.0	76,609.8	7,134.2	83.3	149,123.1

ローションが生じたのかについて確かめてみたのが表 3 である。全体では所得控除前の所得のうち 52.0%が課税ベースから所得控除によって浸食されていることがわかる。また、所得階級が高くなるに伴い、所得控除前の所得に対する所得控除の割合が減少していることがわかる。

表 3 2017 年度度の所得控除前の所得と所得控除

区分	所得控除前の 所得 A	単位 10億円, %	
		所得控除 B	割合 C (B÷A)
100万円以下	4,141.1	5,342.4	129.0%
200万円以下	12,623.9	11,740.8	93.0%
300万円以下	24,364.6	18,408.9	75.6%
400万円以下	36,147.5	24,279.4	67.2%
500万円以下	38,458.1	23,808.1	61.9%
600万円以下	32,091.9	18,615.5	58.0%
700万円以下	23,971.5	13,125.1	54.8%
800万円以下	18,986.7	9,665.9	50.9%
1,000万円以下	25,197.5	11,655.0	46.3%
1,500万円以下	24,795.9	8,865.6	35.8%
2,000万円以下	9,024.9	2,075.6	23.0%
2,000万円 超	37,052.0	1,540.9	4.2%
合計	286,855.5	149,123.1	52.0%

IV 課税ベースから税額を算定するときに生じるイローション

1 課税上の優遇措置の計測

前節では所得控除前の所得、所得控除の計測をおこなった。所得控除は課税ベースを狭くするので、税率が一定であるなら税収は減少する。言い換えれば、所得控除によって税収が減少する。しかし、税収の減少は、所得控除だけではなく、所得控除前の所得そのものを小さくする項目が考えられる。この項目には課税上の優遇措置がある。本稿では石〔1979〕を参考にしつつ、課税上の優遇措置として、利子所得、配当所得の非課税、山林所得、一時所得、総合譲渡所得の特別控除、退職所得控除、公的年金等控除、青色申告特別控除の各種控除、総合譲渡所得（長期）、一時所得、退職所得の優遇措置（総額の 2 分の 1 課税）を取り扱う。これらの課税上の優遇措置を①非課税、②特別控除等、そして③税負担軽減措置の 3 つに分けて計測する。

①非課税

利子所得と配当所得の非課税分が該当する。利子所得の非課税額の総額は『国税統計』から得ることできる。配当所得も『国税統計』にある「投資信託及び特定受益証券発行信託の収益の分配等」の非課税額を使用した。

②特別控除等

山林所得、一時所得、総合譲渡所得は条件を満たすと 50 万円の特別控除の適用がある。これらは、『申告所得』からそれぞれの階層人数に 50 万円を乗じて求めた。退職所得控除は中央労働委員会の『平成 29 年賃金事情等総合調査』より勤続年数と退職金額のデータが得られる。大卒と高卒の退職金額の加重平均を用いて、線形補間をしながら勤続年数ごとの退職金額を推計した。推計した退職金額から、1,000 万円超を勤続 20 年超とし、それ以外は勤続 20 年以下として制度上の計算にしたがい退職所得控除額を求めた。公的年金控除は、『申告所得』より公的年金等所得の階級別人数の数値を得ることができるので、所得税制度の年金控除額を計算し、人数に乗ずることで求めた。青色申告特別控除は『申告所得』より青色申告納税者数を得ることができるので、事業所得、不動産所得の納税者については 65 万円を人数に乗じて求め、それ以外の納税者には 10 万円を人数に乗じて求めた⁵⁾。

③税負担軽減措置

総合譲渡所得（長期）、一時所得、退職所得は、いわゆる 2 分の 1 課税と呼ばれる課税上優遇措置がある。このうち総合譲渡所得と一時所得の優遇措置については『申告所得』にある各所得の数値がすでに 2 分の 1 であるので、そのまま使用する。一方、退職所得の優遇措置は退職所得控除を求めたときの推計した退職所得金額の 2 分の 1 とした。

以上のようにして計測した課税上の優遇措置を表 4 にまとめている。課税

5) 青色申告特別控除には 65 万円と 10 万円の控除がある。このうち 65 万円の控除が適用されるのは、不動産所得か事業所得があり、複式簿記での記帳、申告時に貸借対照表や損益計算書の提出などが要件である。要件を満たさない場合は 10 万円の控除が適用される。

上の優遇措置は全体で 9 兆 5,880 億円であるが、ほぼ半分をしめているのが退職所得の優遇措置（4 兆 2,358 億円）である。特に、2,000 万円超の所得階級で退職所得の優遇措置のしめる割合が多い。一方、200 万円以下、300 万円以下、400 万円以下の所得階級では、公的年金控除のしめる割合が多い。

表 4 2017 年度度の課税上の優遇措置

区分	利子所得 非課税	配当所得 非課税	総合課税所得 優遇措置	一時所得 優遇措置	山林所得 特別控除	一時所得 特別控除	総合課税 所得 特別控除	退職所得 控除	退職所得 優遇措置	公的年金 等 控除	青色申告 特別控除	合計
	A	B	C	D	E	F	G	I	H	J	K	L
100万円以下	0.3	2.2	0.7	5.8	0.1	4.5	0.7	0.0	0.1	66.2	78.9	159.4
200万円以下	1.0	2.0	2.0	17.8	0.2	11.1	1.9	0.2	1.8	546.8	237.5	822.3
300万円以下	1.3	3.7	3.9	21.0	0.2	10.9	2.1	0.5	6.9	602.7	222.0	875.3
400万円以下	1.4	4.7	2.5	18.8	0.2	8.6	1.8	1.1	18.8	397.2	169.2	624.4
500万円以下	1.4	5.6	2.3	17.1	0.1	7.0	1.5	1.7	27.8	261.2	122.5	448.3
600万円以下	1.3	6.5	2.1	15.3	0.1	5.3	1.2	2.4	46.6	175.3	86.0	342.2
700万円以下	1.4	7.2	1.8	20.2	0.1	4.8	1.0	2.3	48.2	121.1	61.7	269.8
800万円以下	1.4	6.9	1.6	16.1	0.1	3.5	0.8	2.3	54.0	33.8	44.9	215.4
1,000万円以下	2.0	15.1	3.0	16.3	0.1	3.8	1.2	5.0	118.9	112.9	59.1	335.3
1,500万円以下	5.1	30.8	4.6	20.5	0.1	4.3	1.7	11.6	256.8	149.7	69.4	554.6
2,000万円以下	4.2	34.1	3.3	12.7	0.0	2.1	1.0	11.5	254.4	80.2	31.1	434.7
2,000万円 超	38.4	999.9	21.8	46.1	0.1	5.1	2.3	48.7	3,401.5	292.0	50.2	4,506.3
合計	59.1	716.9	49.7	227.8	1.4	71.1	17.2	87.4	4,235.8	2,889.1	1,232.5	9,588.0

2 CIT の課税ベースとイロージョン

前節と本節で計測した所得控除前の所得、所得控除、そして課税上の優遇措置から、CIT の課税ベース（包括的所得税に基づく課税ベース）を求める。CIT の課税ベースは、所得控除前の所得に課税上の優遇措置を足し合わせることで求めることができる。また、所得控除前の所得から所得控除を差し引くことで、現実の課税ベースを求めることができる。これらをまとめたものが表 5 である。

表 5 2017 年度の CIT 課税ベース

区分	現実の 課税ベース	所得控除	所得控除前の 所得	課税上の 優遇措置	CIT の 課税ベース	計測した 税収入	差額	平均税率
	A (C-B)	B	C	D	E (C+D)	F	G (E-A)	H (F÷A)
100万円以下	▲ 1,201.3	5,342.4	4,141.1	159.4	4,300.5	20.8	—	—
200万円以下	883.1	11,740.8	12,623.9	822.3	13,446.2	158.1	12,563.1	17.9%
300万円以下	5,955.7	18,408.9	24,364.6	875.3	25,239.9	438.9	19,284.2	7.4%
400万円以下	11,868.1	24,279.4	36,147.5	624.4	36,771.9	715.7	24,903.8	6.0%
500万円以下	14,650.0	23,808.1	38,458.1	448.3	38,906.4	850.2	24,256.4	5.8%
600万円以下	13,476.4	18,615.5	32,091.9	342.2	32,434.1	863.0	18,957.7	6.4%
700万円以下	10,846.4	13,125.1	23,971.5	269.8	24,241.3	770.8	13,394.9	7.1%
800万円以下	9,320.8	9,665.9	18,986.7	215.4	19,202.1	823.3	9,881.3	8.8%
1,000万円以下	13,542.5	11,655.0	25,197.5	335.3	25,532.8	1,518.6	11,990.3	11.2%
1,500万円以下	15,930.3	8,865.6	24,795.9	554.6	25,350.5	2,462.2	9,420.2	15.5%
2,000万円以下	6,949.3	2,075.6	9,024.9	434.7	9,459.6	1,457.8	2,510.3	21.0%
2,000万円 超	35,511.1	1,540.9	37,052.0	4,506.3	41,558.3	7,092.3	6,047.2	20.0%
合計	137,732.4	149,123.1	286,855.5	9,588.0	296,443.5	17,171.7	158,711.1	12.5%

表5では、F欄にCITの課税ベースからのイロージョンを計算している⁶⁾。100万円以下の所得階級を除いて、高所得階級ほどイロージョンが減少する傾向がみられるが、これは所得控除と課税上の優遇措置によるものである。しかし、2,000万円超の所得階級では、イロージョンが増加している。その要因として、課税上の優遇措置があげられる。すなわち、課税上の優遇措置は極めて高い所得階級には税負担を軽減する効果がみられるのである。

ここまでは、2つの税収のイロージョンのうち、課税ベースを狭くするイロージョンを分析してきた。次に、もう一つのイロージョンである課税ベースから税額を算定する段階で生じるイロージョンを計測する。

現行の制度では、分離課税の税率は総合課税の税率よりも低いので、分離課税によって税が軽減される。すなわち、課税ベースから税額を算定する段階で生じるイロージョンは分離課税の適用によるものである。このイロージョンの計測の方法は次のようにして行った。まず、分離課税が適用されている実際の制度にもとづく所得税収入を求める。次に、分離課税が適用されずに総合課税の超過累進税率が適用された場合の仮想的な所得税収入を求める。そして、仮想的な所得税収入から実際の制度にもとづく所得税収入を差し引くことで分離課税によるイロージョンを計測するのである。なお、分離課税が適用される所得は、退職所得、利子所得、配当所得、分離譲渡所得、株式等の譲渡所得の5つの所得である。

実際の制度にもとづく所得税収入のうち、申告納税によるものは『申告所得』よりそのままの数値を得ることができる。次に、退職所得、利子所得、配当所得の税収入は、『国税統計』から得られる源泉徴収税額に基づいて所得階級別に平均税率を求めて、所得控除前の所得に乘じた。分離譲渡所得、株式等の譲渡所得の税収入は、所得控除前の所得に所得税法で規定されている国税分の税率を乗ずることで求めた。なお、本稿では復興特別所得税を除外している。したがって、譲渡所得のうち分離短期譲渡所得の税率は30%、分離長期譲渡所

6) 100万円以下の所得階級で課税ベースがマイナス値になっている。これは、前述したように、所得を上回る所得控除が適用されて所得税が課税されない者と、ごくわずかな額にしか課税されない者が混ざり込んでいる可能性がある。なお、同様のことは石[1979]の結果でもみられる。

得の税率は 15%、そして株式等の譲渡所得の税率は 15%を用いた。

最後に給与所得の税収入は、民間給与所得に対する税収入については『民間給与の実態』より得た数値をそのまま使用した。一方、官公庁給与所得に対する税収入は所得控除と同様に所得階層別の源泉徴収税額が統計データから得られない。そこで、所得控除の計算と同様に、『国税統計』により源泉徴収税額の総額を民間給与所得に対する税収入額の各所得階層の構成比を用いて按分して求めた。

以上のようにして計測した 2017 年度の実際の制度にもとづく所得税収入は、17 兆 1,717 億円である（表 6 参照）。なお、ここで計測した所得税収入は、現実の 2017 年度の所得税税収 18 兆 8,816 億円（源泉所得税 15 兆 6,271 億円、申告所得税 3 兆 2,554 億円）とは、1 兆 7,099 億円の開きがある。しかし、計測した所得税収入と現実の税収入の差額は、利子所得および配当所得の法人受取分が含まれていないことや、計測において様々な仮定を置いたことから生じたものである⁷⁾。

分離課税が適用されずに総合課税の超過累進税率が適用された場合の仮想的な所得税収入については、各所得階級の所得に超過累進税率を適用されることで平均税率を算出し、各所得に平均税率を乗ずることによって求めた。こう

表 6 2017 年度の計測した所得税収入

分離課税の適用												給与所得に対する税収		合計
区分	申告納税額	退職所得 に対する 税収	利子所得 に対する 税収	配当所得 に対する 税収	譲渡所得 に対する 税収	株式等の 譲渡所得に 対する税収	計	民間	官公庁	計				
		A	B	C	D	E					F	G	H	
100万円以下	3.6	0.0	1.7	4.4	0.8	0.4	7.1	9.1	1.0	10.1	20.8			
200万円以下	36.9	0.1	5.8	4.0	3.2	1.4	14.5	96.5	10.2	106.7	158.1			
300万円以下	60.0	0.4	7.9	7.4	5.8	2.1	23.6	321.4	33.9	355.3	438.9			
400万円以下	67.5	1.1	8.4	9.4	7.6	2.5	29.0	560.1	58.1	619.2	715.7			
500万円以下	74.5	1.6	8.3	11.2	9.2	2.9	33.2	671.7	70.8	742.5	850.2			
600万円以下	83.2	2.6	7.6	13.0	10.1	3.1	36.4	672.5	70.9	743.4	863.0			
700万円以下	87.6	2.7	8.4	14.3	10.7	3.3	39.4	582.4	61.4	643.8	770.8			
800万円以下	83.7	3.0	8.3	13.8	11	3.2	39.3	633.5	66.8	700.3	823.3			
1000万円以下	148.7	6.7	11.8	26.0	22.6	6.3	73.4	1,172.8	123.7	1,296.5	1,516.6			
1,500万円以下	315.0	14.5	31.1	61.4	54.6	13.7	175.3	1,783.8	188.1	1,971.9	2,462.2			
2,000万円以下	259.1	14.4	25.7	67.9	48.6	11.3	167.9	932.5	98.3	1,030.8	1,457.8			
2,000万円 超	1,989.9	189.3	232.7	1,193.6	534.4	407.5	2,557.5	2,302.1	242.8	2,544.9	7,092.3			
合計	3,209.7	236.4	357.7	1,426.4	718.4	457.7	3,196.6	9,738.4	1,027.0	10,765.4	17,171.7			

7) ここでの誤差は、約 9.1%（≒ 1 兆 7099 億円 ÷ 18 兆 8816 億円）である。ただし、石 [1979] による 1972 年の計測結果も計測した差額は 3,640 億円であり、誤差は約 9.8%（≒ 3,640 億円 ÷ 3 兆 7,260 億円）であった。

して、仮想的な所得税収入から実際の制度にもとづく所得税収入を差し引くことで分離課税によるイロージョンを計測した結果を表 7 にまとめた。

表 7 2017 年度度の課税ベースから税額を算定する段階のイロージョン

単位 10億円

	退職所得	利子所得	配当所得	分離譲渡所得	株式等の 譲渡所得等	計
	A	B	C	D	E	F
100万円以下	0.0	—	—	—	—	0.0
200万円以下	0.1	—	—	—	—	0.1
300万円以下	0.5	—	—	—	—	0.5
400万円以下	1.9	—	—	—	—	1.9
500万円以下	4.4	—	—	—	—	4.4
600万円以下	9.1	—	—	—	—	9.1
700万円以下	10.5	—	—	—	—	10.5
800万円以下	13.0	—	—	—	—	13.0
1000万円以下	32.0	—	—	0.8	—	32.8
1,500万円以下	93.3	7.1	11.6	18.8	0.5	131.3
2,000万円以下	111.7	10.6	26.8	28.4	3.2	180.7
2,000万円 超	2,466.2	264.2	1,534	791.6	607.3	5,663.2
合計	2,742.7	281.9	1,572	839.6	611.0	6,047.5

表 7 にある「—」は、現実の所得税収入の方が仮想的な所得税収入よりも多いことをあらわす。この場合は、課税ベースから税額を算定する段階で生じるイロージョンとは言えない。計測したイロージョンの総額は 6 兆 475 億円であり、分離課税による退職所得のイロージョンが最も多い。また、1,000 万円を越える所得階級にイロージョンが生じており、特に 2,000 万円を越える所得階級にイロージョンが集中していることがわかる。

V 分析

1 イロージョンによる所得税収入の減少

ここでは、前節までのイロージョンの計測をふまえて、所得税収入がイロージョンによってどれだけ減少したのかを計測する。これまで、所得控除、課税上の優遇措置、分離課税によるイロージョンを計測したが、さらに税額控除も加えて、計測した⁸⁾。全ての計測結果は表 8 にまとめている。

8) 税額控除は、『申告所得』より配当控除、住宅借入金等特別控除、その他の控除を使用した。また、『民間給与実態』から住宅借入金等特別控除の記載があるので、これらの数値もそのまま使用した。

表 8 2017 年度度の所得税収入のイロージョン

区分	単位 10億円										単位 10億円、%	
	課税ベース		所得税収入						分析			
	CIT		現実 C	分離課税 D	税額控除 E	所得控除 F	課税上の 優遇措置 G	計 H	課税ベース差額		税収の減少	
	A	B							I (B-A)	割合	J (D~Gの合計)	割合
100万円以下	4,308.5	▲1,199.5	20.8	0.0	0.6	267.1	8.0	296.5	—	—	—	—
200万円以下	13,478.7	889.5	158.1	0.1	2.5	587.0	41.1	788.8	12,589.2	8.0%	630.7	2.5%
300万円以下	25,287.3	5,964.5	438.9	0.5	10.5	1,188.2	56.5	1,694.6	19,322.8	12.2%	1,255.7	4.9%
400万円以下	36,822.0	11,877.4	715.7	1.9	39.5	1,890.3	48.6	2,696.0	24,944.6	15.8%	1,980.3	7.8%
500万円以下	38,958.4	14,659.2	850.2	4.4	89.3	2,499.8	47.1	3,490.8	24,299.2	15.4%	2,640.6	10.4%
600万円以下	32,472.5	13,484.9	863.0	9.1	117.7	2,276.2	41.8	3,307.8	18,987.6	12.0%	2,444.8	9.6%
700万円以下	24,282.1	10,855.7	770.8	10.5	92.5	1,761.8	36.2	2,671.8	13,426.4	8.5%	1,901.0	7.5%
800万円以下	19,237.9	9,330.1	823.3	13.0	70.1	1,403.5	31.3	2,341.2	9,907.8	6.3%	1,517.9	6.0%
1,000万円以下	26,117.4	13,555.7	1,518.6	32.8	86.7	1,857.0	53.4	3,548.5	12,561.7	8.0%	2,029.9	8.0%
1,500万円以下	28,440.4	15,964.9	2,482.2	131.3	71.1	1,916.9	119.9	4,701.4	10,475.5	6.6%	2,239.2	8.8%
2,000万円以下	10,247.6	6,977.8	1,457.8	180.7	18.7	502.8	105.3	2,285.3	3,269.8	2.1%	807.5	3.2%
2,000万円超	43,947.4	35,770.0	7,092.3	5,663.2	49.4	594.9	1,739.7	15,139.5	8,177.4	5.2%	8,047.2	31.6%
合計	301,600.0	138,130.4	17,171.7	6,047.5	648.6	16,745.5	2,328.9	42,942.2	157,962.0	100.0%	25,494.8	100.0%

所得税収入のイロージョンは総額で 22 兆 7,705 億円（表 8 の D 欄から G 欄までの合計）にもおよぶことがわかる。これは現実の所得税収入の 1.33 倍に相当する。また、言い換えれば、イロージョンを無くすことで最大 49 兆 9,422 億円の所得税収入を徴税できることになる。ただし、本稿での計測は歳入損失法によるものであり、所得税収入の最大値はあくまでも税制変更に伴い納税者の経済行動は変化しないという仮定のもとであることに注意を払う必要がある。

表 8 の I 欄はイロージョンが無かった場合の CIT による課税ベースと現実の課税ベースの差額である。差額の割合をみると 300 万円以下から 600 万円以下の所得階級が多いことがわかる。これは表 2 で示したように所得控除、特に社会保険料控除、基礎控除、給与所得控除の適用者が多いことが理由である。この所得階級の税収入の減少額は税収減少額全体の 35.1%であることから、所得税収入を増やすためには、基礎控除、給与所得控除、社会保険料控除の見直しが検討されるだろう。ただし、イロージョンによって最も所得税収入の減少が多いのは、2,000 万円超の所得階級であるので、所得税収入の減少を防ぐためには、分離課税制度の見直しが不可欠と言える。

2 所得税制の改正が所得税収入に与えた影響

最後に、所得税制の改正が所得税収入の減少にどのような変化を及ぼしたのかについて分析する。データを利用できる直近の主な所得税制の改正は、表 9 に示している 2015 年度の税率の改正と 2016 年度の給与所得控除の改正であ

る⁹⁾。

前述したように給与所得控除は税収入のイロージョンに大きな影響を与えるものである。また、税率は高い所得階級の税収入のイロージョンに大きな影響を与える。分析にあたっては、2017 年度度と同様の手法で改正前の 2014 年度のものを計測し、比較する。

表 10 では、2014 年度と 2017 年度度の所得控除前の所得にしめる給与所得控除の割合を比較している。給与所得控除の改正は 1,000 万円超の所得階級は所得控除前の所得にしめる給与所得控除の割合が増えると思われたが、結果からはそれほど影響はなかったことがわかる。

次に、所得税制の改正による課税ベースから税額を算定する段階で生じるイロージョンを分析する。この分析は、表 8 に示した A 欄の CIT の課税ベースに対する D 欄の分離課税による税収の減少の割合で比較した。ただし、2015 年度の税率改正では、4,000 万円超の税率のみ改正されているので、比較は 2,000 万円超の所得階級だけを対象とした。前述したように、表 8 の D 欄は、総合

表 9 2015 年度、2016 年度の所得税制の改正

		2014年度適用		2017年度適用	
2015年度 税率の改正 (課税所得)		195万円以下	5%	195万円以下	5%
		195万円超～330万円以下	10%	195万円超～330万円以下	10%
		330万円超～695万円以下	20%	330万円超～695万円以下	20%
		695万円超～900万円以下	23%	695万円超～900万円以下	23%
		900万円超～1,800万円以下	33%	900万円超～1,800万円以下	33%
2016年度 給与所得控除 の改正 (給与収入)		1,800万円超	40%	1,800万円超～4,000万円以下	40%
				4,000万円超	45%
		最低保障額	65万円	最低保障額	65万円
		180万円以下	40%	180万円以下	40%
		180万円超～330万円以下	30%	180万円超～330万円以下	30%
		330万円超～660万円以下	20%	330万円超～660万円以下	20%
		660万円超～1,000万円以下	10%	660万円超～1,000万円以下	10%
		1,000万円超～1,500万円以下	5%	1,000万円超	220万円(一定)
		1,500万円超	245万円(一定)		

9) この間には他の改正がなされている。例えば、給与所得者の特定支出控除の適用判定の基準の変更、配偶者控除における同居特別障害者に対する障害者控除の創設、住宅借入金に関わる税額控除などの改正がある。ただし、これらの改正はデータの制約上、割愛した。

課税の超過累進税率が適用されずに分離課税による税率が適用されたことによる税収入のイロージョンである。したがって、適用される税率が高くなると $D \div A$ の割合は低くなる。結果は表 11 に示しているが、予想通り、課税ベースから税額を算定する段階で生じるイロージョンが小さくなっている。

表 10 給与所得控除の改正による影響

区分	2014年度		2017年度		単位 10億円, %	
	給与所得控除 所得控除前の所得		給与所得控除 所得控除前の所得		2014年度	2017年度
	A	B	A'	B'	割合 $A \div B$	割合 $A' \div B'$
100万円以下	3,079.3	4,164.3	3,039.9	4,141.1	73.9%	73.4%
200万円以下	6,381.2	13,610.9	5,885.4	12,623.9	46.9%	46.6%
300万円以下	9,833.0	25,088.3	9,502.0	24,364.6	39.2%	39.0%
400万円以下	12,522.4	34,614.0	13,079.3	36,147.5	36.2%	36.2%
500万円以下	11,583.2	35,265.9	12,675.3	38,458.1	32.8%	33.0%
600万円以下	8,882.9	29,331.3	9,755.0	32,091.9	30.3%	30.4%
700万円以下	6,042.3	21,742.4	6,691.9	23,971.5	27.8%	27.9%
800万円以下	4,300.0	17,069.9	4,813.5	18,986.7	25.2%	25.4%
1,000万円以下	5,025.6	22,460.3	5,665.0	25,197.5	22.4%	22.5%
1,500万円以下	4,121.4	22,929.8	4,032.8	24,795.9	18.0%	16.3%
2,000万円以下	850.1	8,252.0	836.2	9,024.9	10.3%	9.3%
2,000万円 超	570.8	30,856.7	633.3	37,052.0	1.8%	1.7%
合計	73,192.3	265,385.8	76,609.8	286,855.5	27.6%	26.7%

表 11 税率の改正による影響

区分	2014年度		2017年度		単位 10億円, %	
	分離課税による	CITの課税ベース	分離課税による	CITの課税ベース	2014年度	2017年度
	A	B	A'	B'	割合 $A \div B$	割合 $A' \div B'$
2,000万円 超	5,240.8	35,346.2	5,663.2	41,558.3	14.8%	13.6%

VI むすびにかえて

本稿では、所得税の税収調達能力から、税収入のイロージョンについて計測を行った。税収のイロージョンは、課税ベースを狭めることによるイロージョン、課税ベースからのイロージョンと、課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンの2つがあり、どちらのイロージョンも所得税の税収調達能力に大きく影響を与える。また、本稿では所得税制の改正によって、税収入のイロージョンがどのような影響を受けるのかについても分析を行った。計測

と分析結果から、以下のことが明らかになった。

- ・課税ベースからのイロージョンとして最も大きな割合をしめるものは給与所得控除である。所得控除を含めた課税ベースからのイロージョン全体にうち、給与所得控除は51.4%をしめる。
- ・給与所得控除の次に課税ベースからのイロージョンとして大きなものは、社会保険料控除と基礎控除である。
- ・課税ベースからのイロージョンが所得控除前の所得に占める割合は、低所得から高所得階級になるに従い減少している。
- ・課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンのうち、課税上の優遇措置で最も大きいものは、退職所得の優遇措置であり、次に公的年金控除が続く。
- ・2017年度度の課税ベースからのイロージョンと課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンによる所得税収入の減少額は総額 22 兆 7,705 億円と計測されるが、2,000 万円超の所得階級の減少額が最も大きく、その多くは分離課税や課税上の優遇措置によるものである。
- ・2015 年度の最高税率の改正による課税ベースから税額を算定するときに生じるイロージョンは、税制の改正によって小さくなった。一方、2016 年度の給与所得控除の改正による課税ベースからのイロージョンは、税制の改正の影響はほとんどなかった。

所得税収入のイロージョンは、本来課税されるべき所得に課税がなされないという点で課税の公平に反するものである。加えて、所得税の税収調達能力という観点からも決して望ましいものではない。これらのことを踏まえつつ、本稿で得た結果から、今後の所得税制の改正は、2,000 万円超の所得階級のイロージョンを小さくするようなことが検討される必要がある。具体的には、分離課税や課税上の優遇措置などの見直しである。

ただし、本稿で測定した所得税収入のイロージョンの中には、社会・経済政策的な目標を達成するためのものがある。そのため、単純にイロージョンを小さくすれば良いという訳では無く、それらの政策目標の効果の検証に基づいて検討がなされるべきである。また、計測したイロージョンが、所得税制の変更

にともなう経済行動の変化によって異なることは無いという仮定に基づいたものであることには注意を要する。

所得税はわが国の基幹税であり、今後もあるべき所得税のあり方が問われ、検討がなされる。そこで重要なことは、イロージョンによって所得税の税収調達能力をなるべく損ねることなく、かつ水平的公平、垂直公平の課税の公平を考慮し、証拠に基づいた所得税制をデザインすることである。

参考文献

- Stanley S.Surrey [1973] *Pathways to Tax Reform : The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press.
- 石 弘光 [1976] 「所得税の tax erosion : 所得階層別にみた一つの計測」『一橋論叢』第 75 号 1 巻 pp.71-91
- 石 弘光 [1979] 『租税政策の効果』東洋経済新報社
- 石 弘光 [1981] 「課税所得捕捉率の業種間格差—クロヨンの一つの推計—」『季刊現代経済』第 42 号 pp.72-83
- 上村 敏之 [2008] 「所得税における租税支出の推計—財政の透明性の観点から—」『会計検査研究』第 38 号 pp.11-24
- 貝塚 啓明 [1973] 「所得税制のタックス・ベース」 林 健久 貝塚啓明編『日本の財政』東京大学出版会
- 鈴木 健司 [2012] 「所得税の所得階層別にみたイロージョンの計測」『日本福祉大学経済論集』第 45 号 pp.45-61
- 林 宏昭 [1987] 「第 5 章 所得税—勤労所得と資産所得—」, 橋本 徹 山本 栄一 編 [1987] 『日本型税制改革』有斐閣
- 林 宜嗣 [1987] 『現代財政の再分配構造』有斐閣
- 藤田 晴 [1994] 『所得税の基礎理論』中央経済社
- Musgrave, R. A. [1959] “The Theory of Public Finance” McGraw-Hill [和訳 木下 和夫監修 [1961] 『マスグレイト財政理論 I』有斐閣]
- 横山 彰 [2017] 「租税支出の政治的要素と政策的含意」『会計検査研究』第 55 号 pp.5-12

資料

国税庁『国税庁統計年報書』

国税庁『国税統計から見た民間給与の実態』
国税庁『国税統計からみた申告所得税の実態』
内閣府『国民経済計算年報』
日本銀行『資金循環統計』
中央労働委員会『賃金事情等総合調査』